Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 33669 du rôle
Inscrit le 27 novembre 2013

Audience publique du 15 décembre 2014

Recours formé par
Madame ....., ,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 33669 du rôle et déposée en date du 27 novembre 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître André Harpes, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ....., demeurant à ….., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 août 2013 ayant déclaré irrecevable sa réclamation introduite le 23 mai 2013 à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010, émis le 27 février 2013 par le bureau d'imposition Clervaux ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 20 février 2014 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 18 mars 2014 au greffe du tribunal administratif par Maître André Harpes pour compte de la demanderesse ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître André Harpes et Madame le délégué du gouvernement Claudine Konsbrück en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 17 novembre 2014.

Le 27 février 2013, le bureau d'imposition Clervaux, section des personnes physiques, adressa à Madame ..... le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 2010.

Par courrier adressé le 23 mai 2013 au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », Monsieur ….., conseiller fiscal, déclara introduire au nom de Madame ..... une réclamation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010.

Par courrier du 27 mai 2013, la division contentieux de la direction de l'administration des Contributions directes demanda à Monsieur ..... de justifier de son mandat pour l'introduction d'une réclamation au nom de Madame ......

Par courrier du 4 juin 2013, Monsieur ..... adressa à la division contentieux de la direction de l'administration des Contributions directes un document établi par Madame ....., daté au 31 mai 2013 et aux termes duquel : « (…) *hiermit bevollmächtige ich Herrn Steuerberater ....., ..., für mich sämtliche Rechtsmittel beim Luxemburger Steueramt einzulegen.* (…) ».

Par décision du 30 août 2013, le directeur déclara la réclamation susmentionnée irrecevable pour défaut de pouvoir de représentation dans le chef de son auteur, cette décision étant libellée comme suit :

« (…) *Nach Einsicht der am 23. Mai 2013 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr .... im Namen von Frau ....., wohnhaft in ...., gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2010, ergangen am 27. Februar 2013, „Einspruch" einzulegen begehrt;*

Nach Einsicht der Steuerakte;

In Erwägung, dass zwar der Rechtsbehelf des Einspruchs dem Luxemburger Steuerrecht völlig fremd ist, allerdings gegen Steuerbescheide das Rechtsmittel der Anfechtung (Reklamation) gegeben ist;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 Abgabenordnung (AO);

In Erwägung, dass nach Luxemburger Recht, in allen Verfahrensarten, um andere zu vertreten, eine ausdrückliche und besondere Vollmacht ad litem erforderlich ist (Art. 106 NCPC; Conseil d'Etat 14.01.1986, Nr. 6514; Trib. adm. 16.06.1999, Nr. 10724; Cour adm. 21.12.1999, Nr. 11382C);

In Erwägung, dass mangels einer der Rechtsmittelschrift beiliegenden Vollmacht, in Ergänzung des Verfahrens, der Deponent per Schreiben vom 27. Mai 2013 aufgefordert wurde, seine ausdrückliche und besondere Bevollmächtigung für die vorliegende Streitsache nachzuweisen;

In Erwägung, dass daraufhin der Schriftführer am 6. Juni 2013 ein auf den 31. Mai 2013 datiertes Schreiben nachgereicht hat, mit welchem die Steuerpflichtige den Schriftführer bevollmächtigt für sie „sämtliche Rechtsmittel beim Luxemburger Steueramt einzulegen";

In Erwägung, dass "l'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue le cas échéant in pejus, présente un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé; qu'une procuration afférente doit dés lors être non seulement expresse, mais encore de nature à renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise (Trib. adm. 8 mai 2000, n° 11431, Pas. adm. 2001, v° Impôts, n° 243)" dass also die Anfechtung beim Steuerdirektor, insbesondere weil hierbei die Möglichkeit der Verböserung (reformatio in pejus) nicht ausgeschlossen bleibt, mit dem Risiko verbunden ist, die Sachlage des Antragstellers auf Dauer und unwiderruflich zu verändern; dass mithin eine dahin wirkende Vollmacht nicht

nur ausdrücklich sein muss, sondern dass aus ihr ebenfalls klar und deutlich die Absicht des Mandanten hervorgehen muss, dem Bevollmächtigten die Befugnis der Anfechtung in einer ganz bestimmten Angelegenheit und mit der hierzu erforderlichen Genauigkeit zu erteilen;

In Erwägung, dass die am 6. Juni 2013 eingereichte Vollmacht nur allgemeinen Charakters ist und mithin den Anforderungen luxemburgischen Rechts an ein Mandat ad litem keineswegs gerecht wird; dass die eingereichte Vollmacht nach Einreichung des Rechtsmittels erteilt wurde;

In Erwägung, dass somit feststeht, dass keine Vollmacht ad litem zur Zeit der Einreichung der Rechtsmittelschrift am 23. Mai 2013 bestand (Conseil d'Etat 14.01.1986, no 6514 und st. Rspr.); (…) »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 27 novembre 2013, Madame ..... a fait introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision, précitée, du directeur du 30 août 2013.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégée « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt. Il s'ensuit que le tribunal est compétent pour statuer sur le recours principal en réformation, de sorte qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Le recours principal en réformation ayant, par ailleurs, été introduit dans les formes et délai de la loi, il est recevable.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait valoir que l'exigence d'un mandat spécial et exprès constituerait une mesure destinée à protéger le contribuable contre les agissements d'un mandataire dépassant ses pouvoirs par l'introduction d'une réclamation à l'insu de son mandant. Le défaut d'un tel mandat ne pourrait être soulevé que par le mandant et ne saurait, en tout état de cause, conduire à l'irrecevabilité d'une réclamation dans l'hypothèse où, tel qu'en l'espèce, le mandant confirme le mandat conféré à son mandataire.

Elle soutient que l'existence, dans le chef de Monsieur ....., d'un mandat valable au moment de l'introduction de la réclamation du 23 mai 2013 serait établie en l'espèce, étant donné, d'une part, que la réclamation litigieuse mentionnerait clairement l'identité de la personne au nom et pour le compte de laquelle elle aurait été introduite, d'autre part, que l'administration des Contributions directes aurait admis l'existence dudit mandat, dans la mesure où c'est à son mandataire et non pas à elle-même qu'elle s'est adressée, dans son courrier du 27 mai 2013, « (…) *pour requérir la régularisation formelle du mandat* (…) » et, finalement, que son mandataire aurait communiqué à l'administration des Contributions directes la procuration écrite qu'elle aurait établie en vue de confirmer le mandat litigieux.

La demanderesse ajoute qu'elle aurait précisément chargé Monsieur ..... avec la mission d'introduire « (…) *sämtliche Rechtsmittel beim Luxemburger Steueramt* (…) » et elle en déduit que le mandat en question ne serait pas à qualifier de mandat de représentation général auprès de l'administration des Contributions directes, mais de mandat spécial avec l'objet de l'introduction, en son nom, de toutes réclamations utiles auprès de cette administration, y compris une réclamation à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010.

Par ailleurs, aux termes de la requête introductive d'instance, la demanderesse déclare « (…) [confirmer] (…) *que Monsieur ..... avait le pouvoir d'introduire une réclamation en son nom à l'encontre du bulletin d'impôt de l'année 2010, ceci antérieurement au 23 mai 2013.* (…) ».

La demanderesse en déduit qu'elle aurait établi tant l'existence que l'étendue requise du mandat conféré à Monsieur ...... Dans ce contexte, elle soutient qu'un mandat pourrait être donné verbalement, en se prévalant à cet égard des dispositions des articles 1985 et suivants du Code civil et en précisant que les règles de preuve prévues aux articles 1341 et suivants du Code civil ne s'appliqueraient que dans les rapports entre le mandant et le mandataire.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours en soutenant, en substance, que l'introduction d'une réclamation par le mandataire du contribuable concerné nécessiterait l'existence, dans le chef dudit mandataire, d'un mandat exprès et spécial. En l'espèce, l'existence, dans le chef de Monsieur ....., d'un tel mandat au moment de l'introduction de la réclamation du 23 mai 2013 ne serait pas établie, étant donné que la procuration versée par Madame ….. ne ferait état que d'un mandat général, sans lien avec le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010 faisant l'objet de la réclamation précitée du 23 mai 2013 et non limité dans le temps, de sorte qu'elle ne renseignerait pas l'intention de la demanderesse d'investir son conseiller fiscal du pouvoir d'introduire en son nom et pour son compte une réclamation à l'encontre du bulletin d'impôt susmentionné.

Dans son mémoire en réplique, la demanderesse se prévaut d'un jugement rendu par le tribunal administratif le 30 avril 2013 et portant le numéro 31279 du rôle, aux termes duquel « (…) *la seule circonstance qu'une procuration écrite n'est produite qu'après l'introduction de la réclamation n'entraîne pas ipso facto l'irrecevabilité de la réclamation pour défaut de mandat, le réclamant étant en droit d'établir, même ex post, l'existence d'un mandat au jour de l'introduction de la réclamation.* (…) », pour en déduire que l'existence d'un mandat spécial et exprès serait établie en l'espèce.

Elle insiste encore sur le fait que, par l'introduction du présent recours, elle aurait nécessairement et suffisamment appuyé son intention de cautionner l'introduction de la réclamation faite en son nom et pour son compte par Monsieur ......

Il convient de rappeler que le paragraphe 238 AO, qui prévoit notamment que le destinataire d'un bulletin d'impôt est autorisé à introduire une réclamation contre celui-ci, dispose que ce destinataire peut se faire représenter conformément au paragraphe 102 (2) AO, en vertu duquel les règles du droit civil sont applicables en droit fiscal quant à la capacité d'agir des

personnes privées. Ce paragraphe renvoie donc aux règles du Code civil sur le mandat en l'absence de dispositions spécifiques contenues dans l'AO.

L'article 1987 du Code civil distingue entre le mandat spécial pour une affaire ou certaines affaires seulement et le mandat général pour toutes les affaires du mandant, tandis que l'article 1988 du même Code spécifie que le mandat conçu en termes généraux n'embrasse que les actes d'administration et que s'il s'agit d'aliéner ou d'hypothéquer, ou de quelque autre acte de propriété, le mandat doit être exprès. L'article 1989 du Code civil précise en outre que le mandataire ne peut rien faire au-delà de ce qui est porté dans son mandat.

Dans la mesure où l'introduction d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu déclenche un réexamen de l'imposition par les soins du directeur et que ce réexamen peut, le cas échéant, aboutir, par application du paragraphe 243 AO, à une décision qui est au détriment de celui qui a introduit la réclamation (« (…) [Die Rechtsmittelbehörden] *können die Entscheidung auch zum Nachteil dessen, der das Rechtsmittel eingelegt hat, ändern.*(…) »), l'introduction d'une réclamation est à considérer comme excédant un simple acte d'administration, de sorte à requérir l'établissement d'un mandat exprès.

Dès lors, l'acte d'introduire une réclamation devant le directeur, eu égard plus particulièrement au risque y inhérent de voir l'imposition revue, le cas échéant, *in pejus*, présentant un risque de voir modifier de manière permanente et irrévocable la situation de l'intéressé, une procuration afférente doit être expresse et spéciale et renseigner clairement l'intention du mandant d'investir le mandataire du pouvoir d'agir par la voie d'une réclamation à l'encontre d'une décision déterminée avec toute la précision requise.[1]

En vertu du paragraphe 254 AO, le mandataire a l'obligation de justifier de son mandat sur demande afférente de l'administration.

Il convient encore de relever que le contribuable est en droit de produire matériellement une procuration, même suite à la demande du directeur, en vue de la soumission d'une preuve écrite du mandat dans le chef de celui qui a introduit une réclamation. Néanmoins ce mandat doit avoir existé dès l'introduction de la réclamation auprès du directeur et cette antériorité au dépôt de la réclamation, voire l'intention de ratifier un tel acte déjà accompli, doit ressortir clairement du libellé de la procuration émanant du contribuable concerné.[2]

Il s'ensuit que la seule circonstance qu'une procuration écrite n'est produite qu'après l'introduction de la réclamation n'entraîne pas *ipso facto* l'irrecevabilité de la réclamation pour défaut de mandant, le réclamant étant en droit d'établir, même *ex post*, l'existence d'un mandat au jour de l'introduction de la réclamation.

Au regard des principes dégagés ci-avant, il convient d'examiner si compte tenu des circonstances de l'espèce, il y a lieu d'admettre qu'un mandat en vue d'introduire une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010 a existé au moment de

[1] Cour adm. 5 novembre 2002, n° 15043C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 611 et les autres références y citées.
[2] Trib. adm. 1er octobre 2001, n° 12879 du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 618.

l'introduction de la réclamation. A cette fin, il y a lieu d'analyser si la procuration du 31 mai 2013 produite en l'espèce est susceptible d'établir un tel mandat, respectivement si elle est suffisamment précise et expresse pour permettre de retenir que Monsieur ..... était investi du pouvoir d'introduire une réclamation au nom et pour le compte de la demanderesse contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2010.

Il est exact que la procuration versée par la demanderesse n'est pas à considérer comme étant générale au sens de l'article 1987 du Code civil faute de couvrir de manière générale toutes les affaires de Madame ...... Elle vise en effet les seules affaires fiscales de l'intéressée dans ses rapports avec l'administration des Contributions directes et comporte le mandat exprès d'introduire « (…) *sämtliche Rechtsmittel beim beim Luxemburger Steueramt* (…) ». Le mandat n'est cependant pas spécial en ce sens que la procuration ne vise ni un bulletin d'impôt déterminé, ni une année fiscale précise.[3] Par ailleurs, compte tenu, d'une part, du fait que la procuration écrite versée par la demanderesse n'a été établie que le 31 mai 2013, soit postérieurement à l'introduction de la réclamation du 23 mai 2013 et, d'autre part, de son libellé (« (…) *hiermit beauftrage ich Herrn* (…) ..... *sämtliche Rechtsmittel beim Luxemburger Steueramt einzureichen*. (…) ») laissant présumer qu'elle ne vise qu'un pouvoir de représentation pour le futur, le tribunal est amené à retenir que ladite procuration n'est, à elle seule, pas suffisante pour retenir l'existence, dans le chef de Monsieur ..... d'un mandat valable au moment de l'introduction de la réclamation du 23 mai 2013.

Il s'ensuit qu'au regard des éléments à la disposition du directeur au moment de la prise de sa décision, sa conclusion que l'existence d'un mandat au jour de l'introduction de la réclamation n'est pas établie n'est pas critiquable.

Cependant, la finalité du mandat est de permettre aux instances saisies de contrôler que la décision d'introduire la réclamation en matière fiscale a été cautionnée par le contribuable et l'exigence de la justification d'un mandat par le mandataire est une mesure destinée à protéger le contribuable envers les agissements d'un mandataire qui dépasserait, le cas échéant, ses pouvoirs en déposant une réclamation à son insu, tel que la demanderesse le soutient à juste titre. Or, en l'espèce, c'est justement le contribuable qui a confirmé son intention de cautionner l'introduction de la réclamation litigieuse en introduisant un recours contentieux contre la décision d'irrecevabilité du directeur et en confirmant, dans la requête introductive d'instance, l'existence du mandat litigieux, de sorte que le tribunal est amené à retenir que Monsieur ..... disposait au moment de l'introduction de la réclamation litigieuse d'un mandat valable pour ce faire. Admettre le contraire serait faire preuve d'un formalisme excessif qui aurait pour effet que la mesure qui est censée protéger le contribuable se retourne contre lui.[4]

Par voie de conséquence, par réformation de la décision déférée, il y a lieu de retenir que la réclamation en question est recevable en ce sens que l'auteur de celle-ci était investi d'un mandat valable pour l'introduire et de renvoyer le dossier en prosécution devant le directeur afin qu'il épuise la réclamation portée devant lui quant au fond.

[3] En ce sens : Cour adm., 3 avril 2014, n° 312962C du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu
[4] Ibid.

Bien que la décision directoriale déférée encoure la réformation, il y a lieu de mettre les frais à charge de la demanderesse, nonobstant le résultat de son recours, dans la mesure où la réformation résulte du constat du tribunal que, d'après les éléments à sa disposition, la preuve de l'existence d'un mandat est rapportée, mais que cette preuve n'était pas établie à suffisance, en raison de la défaillance de la partie demanderesse, au jour de la décision du directeur.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le dit justifié ;

partant, par réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 30 août 2013, inscrite sous le n° ..... du rôle, dit que la réclamation introduite le 23 mai 2013 au nom de Madame ..... n'encourt pas l'irrecevabilité pour défaut de pouvoir de représentation dans le chef de son auteur ;

renvoie l'affaire devant le même directeur en prosécution de cause ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Françoise Eberhard, vice-président,
Paul Nourissier, juge,
Daniel Weber, juge,

et lu à l'audience publique du 15 décembre 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 15.12.2014
Le greffier du tribunal administratif